

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/429/2012-ICCIFD

ATA/691/2013

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 15 octobre 2013

2^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur G_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
10 décembre 2012 (JTAPI/1505/2012)**

EN FAIT

1. Madame et Monsieur G_____ (ci-après : les contribuables ou les recourants) sont mariés depuis le 27 août 2004 et habitent en France depuis le 1^{er} juin 2010. Avant cette date, ils résidaient à l'adresse _____, rue de Y_____, à Genève.
2. Durant les années fiscales concernées, soit 2005, 2006, 2007 et 2008, Mme G_____ était assistante diététicienne et travaillait au sein de l'entreprise X_____ S.à r.l., société exploitant des centres et instituts de beauté et remise en forme. M. G_____ travaillait comme indépendant dans le domaine de la promotion immobilière.
3. Les contribuables n'ont jamais remis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) leur déclaration relative à l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et à l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2006 et 2007. Dès lors, ils ont été taxés d'office.
4. Par acte authentique conclu le 30 mai 2007, M. G_____ a conclu avec Monsieur S_____ une promesse d'achat et de vente portant sur une surface de 1'200 m² à détacher de la parcelle n° _____, commune de Thônex. Dite surface devait être divisée en cinq sous-parcelles n^{os} _____, _____, _____, _____ et _____, avec possibilité de céder son droit d'acquérir à une tierce personne.
5. Durant l'année 2008, M. G_____ a réalisé les opérations suivantes :
 - par deux actes authentiques du 9 juillet 2008, cession à des tiers de ses droits d'acquérir les parcelles n° - _____ et _____, commune de Thônex, issues de la division, pour un prix respectivement de CHF 305'232.- et de CHF 140'794.- ;
 - par acte authentique du 21 août 2008, cession à des tiers de ses droits d'acquérir la parcelle n° _____, commune de Thônex, pour un prix de CHF 140'003.-.
6. Le 29 octobre 2009, les contribuables ont déposé leur déclaration fiscale 2008, déclarant un salaire de CHF 76'838.- perçu par l'épouse et un bénéfice de CHF 20'152.- réalisé par M. G_____ dans le cadre de son activité indépendante. Le compte de pertes et profits joint à la déclaration relatif à l'activité indépendante de ce dernier pour l'année 2008 ne faisait pas le détail des recettes, ni des dépenses liées aux opérations immobilières susmentionnées.
7. Le 15 septembre 2010, l'AFC-GE a demandé aux contribuables les décomptes détaillés des ventes immobilières susmentionnées, considérées comme

professionnelles, en mentionnant notamment le détail du prix de revient des biens vendus, le détail des frais de vente, l'identité complète des bénéficiaires des commissions éventuellement versées et le montant du bénéfice définitif réalisé. Elle a également demandé la liste détaillée du poste « loyer » d'un montant de CHF 6'600.- figurant dans le compte de pertes et profits joint à la déclaration fiscale 2008.

8. Le 11 octobre 2010, l'AFC-GE a accordé aux contribuables un délai au 29 octobre 2010 pour que ces derniers lui transmettent les documents demandés, sous peine d'une taxation d'office.
9. Par l'intermédiaire d'un mandataire, les contribuables ont écrit par pli recommandé du 6 décembre 2010 à l'AFC-GE. M. G_____ avait participé à une promotion immobilière en 2008 dans le cadre de laquelle il avait cédé partiellement le bénéfice d'une promesse de vente et d'achat, signée avec M. S_____, à trois acquéreurs, en effectuant un bénéfice sur le prix de vente du terrain. Le montant total de ces cessions s'élevait à CHF 586'029.-.

Le bénéfice imposable de l'opération immobilière s'établissait à CHF 22'957,65 selon le compte de pertes et profits joint au courrier. Ce dernier, remplaçait celui envoyé précédemment. Il faisait notamment état d'un loyer de locaux commerciaux de CHF 6'600.-, de frais de notaire de CHF 27'000.-, des frais de géomètre de CHF 14'881,10, de commissions versées de CHF 257'189.-, d'un montant de TVA portant sur le montant de CHF 50'000.- s'élevant à CHF 3'531,60 et d'une provision pour provisions dues à M. S_____ de CHF 45'000.-.

10. Le 24 janvier 2011, l'AFC-GE a demandé à M. G_____ la liste détaillée accompagnée des justificatifs concernant le loyer des locaux, les frais de géomètre et la TVA portant sur le montant de CHF 50'000.-. Elle demandait également toutes explications utiles, pièces probantes à l'appui, à propos du poste « provisions pour provisions dues à M. S_____ ».
11. Le 15 février 2011, l'intéressé a transmis à l'AFC-GE tous les documents et justificatifs demandés.
12. Le 8 mars 2011, l'AFC-GE a fait parvenir aux époux G_____ les bordereaux ICC et IFD 2008. Selon ces documents, le bénéfice net de l'activité indépendante de l'intéressé s'élevait à CHF 162'256.-. Les frais concernant les années fiscales 2005, 2006, 2007 et 2009 n'étaient pas déductibles pour la taxation 2008. Les montants avaient été pris en considération conformément aux justificatifs fournis.
13. Par pli recommandé du 7 avril 2011, les contribuables ont élevé une réclamation à l'encontre des bordereaux ICC et IFD précités. Le compte de pertes

et profits transmis ne faisait pas état de factures datant de 2009. Les factures de 2005, 2006 et 2007 n'avaient pas pu être déduites préalablement car l'intéressé n'exerçait pas encore d'activité indépendante et rémunératrice à cette période. La vente des terrains ayant eu lieu en 2008 et les fonds étant rentrés en sa possession cette même année, aucune facture n'avait été réglée avant l'année 2008. Dès lors, ces factures devaient être prises en compte pour l'année 2008 et déduites du bénéfice réalisé. Cette opération étant la première affaire immobilière de M. G_____, elle devait être considérée comme le premier exercice comptable, composé de l'ensemble des diverses opérations de préparation et relevant dans son intégralité de l'année 2008. Les années 2005, 2006 et 2007 représentaient des années fiscales déficitaires avec des comptes de pertes et profits uniquement composés de frais généraux. De ce fait, les pertes relatives à ces années devaient être cumulées et déduites en totalité du bénéfice dégagé en 2008.

14. Le 20 juillet 2011, les contribuables ont rencontré les taxateurs au service de la taxation des promoteurs immobiliers, des remises de commerces et des agriculteurs. A l'issue de cette rencontre, un délai au 11 août 2011 leur a été octroyé afin qu'ils transmettent divers documents à l'AFC-GE.
15. Par pli recommandé du 16 septembre 2011 et envoyé au mandataire des contribuables, l'AFC-GE leur a accordé un délai supplémentaire au 15 octobre 2011 pour qu'ils lui transmettent les documents demandés. A défaut, elle serait dans l'obligation de maintenir la taxation du 8 mars 2011.
16. Par courrier recommandé du 8 novembre 2011 envoyé à l'adresse des contribuables, l'AFC-GE a envoyé un rappel de son courrier du 16 septembre 2011, ce dernier lui ayant été retourné avec la mention « non réclamé ».
17. Par deux décisions distinctes du 22 décembre 2011, l'une concernant l'ICC et l'autre l'IFD, de teneur similaire, l'AFC-GE a rejeté les deux réclamations et a maintenu la taxation des contribuables du 8 mars 2011. Ces derniers ne lui avaient pas remis les documents demandés, notamment une comptabilité en bonne et due forme des opérations immobilières de M. G_____. Les factures ne concernant pas l'exercice comptable 2008 ne pouvaient pas être prises en considération en vertu du principe de l'étanchéité des exercices. La notion de valeur déterminante du bilan commercial n'était pas respectée. La détermination du revenu d'une entreprise en raison individuelle ou en société simple se basait en principe sur une comptabilité faisant apparaître les revenus, voire les pertes, de l'activité commerciale. Les indépendants devaient procéder à une clôture des comptes à chaque période fiscale, y compris celle pendant laquelle l'activité indépendante ou une opération immobilière avait débuté. Les époux avaient été taxés d'office les années précédentes, raison qui expliquait d'autant plus qu'ils n'avaient pas pu respecter le principe de l'étanchéité des exercices comptables.

18. Le 23 janvier 2012, les époux G_____ ont interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE du 22 décembre 2011, relatives à l'ICC et à l'IFD 2008, en concluant à leur annulation. Ils reprenaient pour l'essentiel les griefs invoqués dans leurs précédentes écritures.
19. Le 15 juillet 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Les contribuables n'ayant pas fourni toutes les pièces demandées, elle avait basé ses décisions sur les documents en sa possession. Les recettes et les déductions devaient être attribuées à l'exercice avec lequel elles étaient réellement en relation et dont elles avaient effectivement influencé le résultat. Les factures datées de 2005, 2006 et 2007 ne pouvaient être prises en compte concernant l'exercice comptable litigieux. M. G_____ n'avait jamais tenu de comptabilité concernant son activité lucrative indépendante. Il avait transmis pour la première fois un bilan et un compte de pertes et profits le 29 octobre 2009 lors de l'envoi de la déclaration fiscale 2008, se prévalant de déductions qui ne concernaient pas l'exercice comptable de cette année-là, alors que les indépendants devaient procéder à la clôture des comptes à chaque période fiscale.
20. Par jugement du 10 décembre 2012, le TAPI a rejeté le recours des contribuables. M. G_____ n'avait pas établi de décompte de ses opérations immobilières avant 2008. Conformément à la jurisprudence, il ne pouvait se prévaloir du fait que sa promotion immobilière s'était déroulée sur plusieurs années afin de repousser l'ensemble des dépenses en une seule période fiscale. En concentrant les dépenses engagées lors des années précédentes en une seule déclaration, il avait conditionné sa capacité contributive en 2008 et avait librement choisi le moment de son imposition, en contradiction avec le principe d'étanchéité des exercices comptables.
21. Par pli recommandé du 21 janvier 2013, Mme G_____, agissant pour elle et son époux, a interjeté recours devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI précité. Le bénéfice réalisé par le recourant dans le cadre de son activité indépendante s'élevait à CHF 22'957.65. Le projet immobilier concerné avait été réalisé sur plusieurs années mais son résultat ne pouvait être connu qu'au terme de l'opération, raison pour laquelle ils ne l'avaient déclaré qu'en 2008. Dès lors, les factures de 2005, 2006 et 2007 devaient être prises en compte et déduites du bénéfice réalisé en 2008.
22. Le 22 février 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours en reprenant pour l'essentiel les griefs développés dans ses précédentes écritures.
23. Le TAPI n'a pas formulé d'observation.

24. Le 26 février 2013, le juge délégué a informé les parties que la procédure était close et que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable sous cet angle (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). Il remplit les conditions de l'art. 65 LPA dans la mesure où, interjeté par une personne non assistée d'un mandataire ou d'un conseil, la chambre administrative peut comprendre qu'il est dirigé contre le jugement du TAPI et qu'il conclut à son annulation (ATA/844/2012 du 18 décembre 2012 ; ATA/762/2012 du 6 novembre 2012 ; ATA/681/2010 du 5 octobre 2010 et les références citées).
2.
 - a. Les questions relatives à l'IFD sont réglées par la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD – RS 642.1).
 - b. Concernant l'ICC, le 1^{er} janvier 2009 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP – D 3 08), dont l'art. 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques : la loi sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 – Objet de l'impôt – Assujettissement à l'impôt (aLIPP-I – D 3 11) ; la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (aLIPP-II – D 3 12) ; la loi sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 – Impôt sur la fortune (aLIPP-III – D 3 12) ; la loi sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 – Impôt sur le revenu (aLIPP-IV- D 3 14) et la loi sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 – Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt – Compensation des effets de la progression à froid (aLIPP-V – D 3 16).

Selon les dispositions transitoires de la nouvelle LIPP, celle-ci s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010. Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la présente loi (art. 72 al. 1 LIPP).

Le cas d'espèce portant sur la période fiscale 2008, ce sont les dispositions de l'ancien droit (ci-après : aLIPP I à V) qui devront être appliquées.
3.
 - a. Tant la Confédération que les cantons perçoivent un impôt sur le revenu des personnes physiques (art. 1 let. a LIFD ; art. 2 al. 1 let. a de la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes – LHID – RS 642.14 ; art. 1 aLIPP-I). Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à

raison de leur rattachement personnel lorsqu'elles sont domiciliées ou séjournent dans le canton (art. 3 al. 1 LIFD ; art. 3 al. 1 LHID ; art. 2 al. 1 aLIPP-I).

Constituent un revenu tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en particulier le produit d'une activité lucrative dépendante ou indépendante (art. 16 al. 1 LIFD ; art. 7 al. 1 LHID ; art. 1 aLIPP-IV).

b. Toute activité exercée selon une organisation propre, librement choisie, reconnaissable à l'extérieur, à titre principal ou accessoire, pour le compte et aux risques du contribuable doit être considérée comme une activité lucrative indépendante. Il en va ainsi des activités déployées par certains contribuables dans la commerce d'immeubles (X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 2012, p. 107 n. 38 et les références citées). Cet élément n'est pas contesté par le recourant.

4. a. Tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative sont imposables en tant que produits d'une activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD ; art. 7 al. 1 LHID ; art. 3 al. 1 aLIPP-IV).

L'impôt sur le revenu est fixé pour une période fiscale et perçu pour chaque année fiscale. La période fiscale comprend deux années civiles consécutives et commence le premier jour des années impaires. L'année fiscale correspond à l'année civile. Le produit de l'activité lucrative indépendante se détermine donc d'après le résultat de l'exercice commercial clos (art. 40 LIFD ; art. 15 al. 1 LHID ; art. 1 et 2 al. 2 et 3 aLIPP-II).

Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante pouvant déduire de leur revenu les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel, notamment les dépenses faites pour l'exploitation de l'entreprise et celles qui sont nécessaires pour l'exercice d'une profession ou d'un métier), leur revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale, sous déduction de ces frais (art. 27 LIFD ; art. 10 LHID ; art. 3 aLIPP-V).

b. A l'instar du revenu imposable et conformément au principe de la périodicité, les déductions ne sont admises que lorsqu'elles trouvent leur cause dans des événements ayant lieu durant la période de calcul (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1 ; ATA/547/2012 du 21 août 2012 ; ATA/744/2010 du 2 novembre 2010 ; R. DANON, *in* D. YERSIN / Y. NOËL (éd.), *Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2008, *ad* art. 63 n. 13 ; X. OBERSON, *op. cit.*, p. 175 n. 288 ; Message concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral du 25 mai 1983 *in* FF 1983 III p. 177).

c. Ces dispositions concrétisent le principe de périodicité de l'impôt, équivalant du principe de l'étanchéité ou de l'indépendance des périodes fiscales ou des exercices comptables. Il s'agit d'un principe fondamental en droit fiscal, unanimement reconnu par la doctrine et la jurisprudence (ATA/536/2013 du 27 août 2013 et les références citées). En vertu des principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, chaque exercice est considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants. De même, le contribuable ne saurait choisir au cours de quelle année fiscale il fait valoir les déductions autorisées. Les déductions doivent être demandées dans la déclaration fiscale de l'année au cours de laquelle les faits justifiant l'octroi des déductions se sont produits (ATA/547/2012 précité ; ATA/268/2011 du 3 mai 2011 et les références citées).

5. Les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante doivent joindre à leur déclaration les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats) de la période fiscale ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés (art. 125 al. 2 LFID ; art. 42 al. 3 LHID ; art. 29 al. 2 de loi de procédure fiscale du 4 octobre 2011 – LPFisc – D 3 17).
6. Le négoce de terrains constituant une activité lucrative indépendante, il appartient au contribuable d'établir la comptabilité d'une promotion immobilière de manière à ce que l'administration puisse déterminer pour chaque période fiscale le revenu brut perçu par le contribuable lors de la vente des lots et la part de frais nés pendant cette période qui viennent en déduction de ce revenu. La pratique de l'administration consistant à taxer le bénéficiaire d'une opération immobilière à l'issue d'un exercice déterminé est plus conforme au principe de la périodicité de l'impôt que celle consistant à repousser la taxation des bénéficiaires au moment où ils sont effectivement comptabilisés par les contribuables (ATA/285/2006 et les références citées).
7. Exception au principe de la périodicité de l'impôt, en matière d'IFD, les pertes subies durant les trois périodes de calcul précédentes peuvent être déduites du revenu moyen de la période de calcul au sens de l'art. 43 LIFD et en matière d'ICC celles subies durant les sept dernières années, à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du revenu imposable des années précédentes (art. 31 al. 1 LIFD ; art. 10 al. 3 LHID ; art. 3 al. 3 let. f aLIPP-V). Pour qu'un contribuable puisse bénéficier d'un report de pertes sans limitation de temps, encore faut-il toutefois que celles-ci résultent de taxations antérieures et aient été comptabilisées lors des exercices précédents. Il s'agit en effet là du préalable indispensable à la reconnaissance fiscale de toute perte commerciale (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.272/2003 du 13 décembre 2003, consid. 4 *ab initio* ; ATA/469/2012 du 31 juillet 2012 consid. 7).

8. En l'espèce, les recourants, domiciliés dans le canton de Genève, sont assujettis à l'impôt communal, cantonal et fédéral. Pour la taxation de leurs revenus, en vertu du principe de périodicité, ils ne peuvent déduire que les frais liés à l'exercice de l'activité indépendante du contribuable relatifs à la période fiscale dans laquelle ils trouvent leur cause. Dès lors, ils ne peuvent se prévaloir du fait que ces opérations se soient déroulées sur plusieurs années pour justifier la prise en compte des factures datant de 2005, 2006 et 2007. En voulant déduire ces frais du bénéfice réalisé en 2008, le contribuable a librement choisi le moment de son imposition et a conditionné sa capacité contributive pour cette année-là, ce qu'il n'a pas le droit de faire.

En outre, contrairement à ses obligations fiscales, le contribuable n'a pas produit d'états financiers détaillant sa situation comptable à la fin de chaque période fiscale. Il s'est laissé taxer d'office en 2006 et 2007 et ce n'est qu'en 2008 qu'il a établi pour la première fois un décompte des opérations immobilières qu'il avait menées en tant qu'indépendant durant les années précédentes.

Dans ces circonstances, c'est à juste titre que l'AFC-GE n'a pas pris en considération les charges relatives aux années précédentes et a retenu pour l'activité indépendante de l'époux un bénéfice imposable de CHF 162'256.-.

9. Le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge des recourants. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 21 janvier 2013 par Madame et Monsieur G_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 10 décembre 2012 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Madame et Monsieur G_____ un émolument de CHF 500.- ;

dit qu'il ne leur est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Madame et Monsieur G_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :